

Специфіка договору на проведення аудиту та цивільно-правової відповідальності аудиторів

В статті досліджуються питання цивільно-правової відповідальності аудиторів та замовників, змісту договору на проведення аудиту. Здійснений критичний аналіз законодавчих документів, які регулюють порядок здійснення аудиторської діяльності. Виділені специфічні особливості аудиторської діяльності, які визначають специфіку відповідальності аудиторів та договору на проведення аудиту з точки зору цивільного законодавства України.

аудиторська діяльність, відповідальність аудиторів, договір на проведення аудиту

Становлення ринкової економіки, передача в приватну власність засобів виробництва, розвиток банківської, страхової справи та зростання інвестиційної активності призвели до появи такого зовсім нового для України виду підприємництва як аудиторська діяльність. Важливим аспектом аудиторської діяльності є відповідальність аудитора як суб'єкта професійної відповідальності. Професійна відповідальність – це відповідальність, яка виникає у зв'язку з виконанням професійних обов'язків. Подібна відповідальність характерна для професії лікаря, адвоката, бухгалтера, аудитора тощо.

Проблеми відповідальності аудиторів розглядаються у більшості з вітчизняних публікацій обмежено, достатньо повне висвітлення даного питання представлено в навчальному посібнику Дорош Н.І. «Аудит: теорія і практика» [2, с.137-157]. Фахівці з юридичних наук приділяли цьому питанню певну увагу: в 1997 року була захищена дисертація на тему «Договори на проведення аудиту» (автор - Ханік-Посполітак Р.Ю.); в 2000 році – дисертація на тему «Цивільно-правові питання здійснення аудиторської діяльності в Україні» (автор - Бурлаков Р.М). Недостатній розгляд цих питань пояснюється, в першу чергу, тим, що на Україні прецедентів судових процесів з аудиторами до цього часу практично не було. Проте, на наш погляд, чітке розуміння сутності та видів відповідальності аудитора, осіб, які можуть висунути позов до нього, дозволяє чітко зрозуміти мету аудиту та виділити критерії оцінки якості аудиторської роботи. Отже, метою даного дослідження є критичний аналіз положень законодавчих документів стосовно обов'язків та відповідальності аудиторів, вимог щодо договору на проведення аудиту та розробка напрямків їх удосконалення з врахуванням специфіки аудиторської діяльності.

Серед обов'язків аудиторів (аудиторських фірм) можна виділити наступні: належне здійснення на свій ризик аудиторської перевірки та виконання аудиторських послуг, належне застосування прийомів та методів перевірки, складання за результатами аудиту у відповідності до вимог чинного законодавства, Міжнародних стандартів аудиту (МСА) і передача замовнику аудиторського висновку, інформування замовника про виявлені недоліки у веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, дотримання таємниці, яка стала відома виконавцеві при проведенні аудиту (наданні аудиторських послуг). Ці обов'язки є загальновизнаними та згадуються майже в усіх наукових виданнях з проблем аудиту.

Узагальнимо обов'язки аудитора, які викладені в статті 19 Закону України «Про аудиторську діяльність».

Вимоги щодо якості робіт сформульовані наступним чином. Аудитори та аудиторські фірми зобов'язані дотримуватися вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України, а також зобов'язані належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги (ст.19 Закону України «Про аудиторську діяльність»).

Слід відмітити, що поняття «неналежне», «неналежним чином», «некваліфіковане» в нормативних актах не розкриваються. Дані терміни не є загальновизнаним і в даному випадку не зовсім зрозуміло, що мається на увазі. Можна спробувати розкрити дане поняття, спираючись на інше визначення – «кваліфікація». Розрізняють кваліфікацію роботи як її характеристику за ступенем складності та відповідальності, а кваліфікацію працівника як ступінь його професійної підготовленості. Відповідно некваліфікований – це той, який не відповідає кваліфікації. Отже, якщо стверджується, що перевірка проведена некваліфіковано, мова йде по те, що перевірка виконана неякісно або з причини недостатньої кваліфікації аудиторів, або ж з причини помилки або недбалості з боку аудиторів, які мають необхідну кваліфікацію.

Такі терміни як «некваліфіковане проведення перевірки» та «проведення аудиту (надання аудиторських послуг) з неналежною якістю» можна вважати практично синонімами. Але саме останнє визначення є більш правильним з точки зору цивільного законодавства (Цивільного кодексу) та включає в себе як окремих випадок некваліфіковане проведення перевірки. В статті 601 Цивільного кодексу України зазначено, що порушенням зобов'язання є його невиконання або виконання з порушенням умов, визначених змістом зобов'язання (неналежне виконання).

На наш погляд, некваліфіковане проведення перевірки повинно розглядатися як винне правопорушення з боку аудитора. Вина в цивільному праві підрозділяється на вину у формі умислу та необережності. Як правило, форма вини не має особливого значення для визначення розмірів відшкодування збитку. Цивільний кодекс України встановлює обов'язковість відповідальності для особи, яка порушила зобов'язання за наявності її вини (умислу або необережності) (стаття 614 Цивільного кодексу України). Дана особа може бути визнана невинуватою, якщо вона доведе, що вжила всіх залежних від неї заходів щодо належного виконання зобов'язання. Передбачено, що законодавством або договором можуть бути встановлені інші підстави відповідальності або звільнення від неї. Оскільки аудит є одним з видів підприємницької діяльності, усе вищевикладене в повній мірі відноситься і до нього.

Критерії виконання аудитором своєї роботи належним чином, хоча і нечітко, але викладені в таких статтях Закону України «Про аудиторську діяльність».

По-перше, в статті 6 зазначено, що при здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми повинні застосовувати відповідні стандарти аудиту, які приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього закону та інших нормативно-правових актів, а їх затвердження є виключним правом Аудиторської палати України. Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання (ст. 6). Дане положення дублюється в статті 16, де підкреслюється, що загальні умови проведення аудиту та інших аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, затвердженими Аудиторською палатою України (ст. 16).

По-друге, аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг визначаються предмет і терміни перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін (ст. 17). Стандартами аудиту

можуть бути передбачені й інші істотні умови договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг (ст. 17).

Отже, неналежне (некваліфіковане) проведення перевірки – це проведення перевірки, яке не відповідає встановленим стандартам та методам. Але на сьогодні аудитори мають право самостійно визначати форми та методи аудиторської перевірки, виходячи з вимог Міжнародних стандартів аудиту, Закону України «Про аудиторську діяльність» та конкретних умов договору, а тому трактувати аудиторську перевірку як таку, що була проведена некваліфіковано, є доволі складним завданням.

Для виникнення професійної відповідальності аудитора по відношенню до клієнта необхідною є наявність декількох умов: невиконання або неналежне виконання аудитором його обов'язків; наявність збитків у клієнта; причинно-наслідкові зв'язки між діями аудитора та несприятливими наслідками для клієнта. Слід відмітити, що необхідність доведення самого факту наявності збитків та їх розміру буде покладено на позивачів, а це є достатньо складним при відсутності прецедентів. Причини видачі неправильного аудиторського висновку можуть бути різними, наприклад, помилки з причини недостатньої кваліфікації, неповне охоплення в процесі перевірки об'єктів, що не дозволило зробити правильні висновки, порушення певних методик, стандартів, навмисне викривлення результатів перевірки, представлення клієнтом недостовірної інформації, приховування інформації клієнтом. У першому та другому випадку ми маємо справу з ненавмисною виною, в третьому та четвертому – з умислом з боку аудитора, а в четвертому та п'ятому – з виною клієнта. Відсутність чітких затверджених правил виконання аудиторської перевірки ускладнює дану класифікацію.

Дорош Н.І. підкреслює, що «у договорі про проведення аудиту необхідно передбачити відповідальність за некваліфіковане проведення перевірок, а також за відхилення від умов договору, які погіршили результати роботи». Потрібно дійти єдиної думки із замовником стосовно того, що саме можна вважати «некваліфікованим проведенням перевірки, а, можливо, і яку суму збитку вважати суттєвою, а яку – ні» [2, с. 143].

Аудиту взагалі внутрішньо притаманний ризик видачі помилкового висновку внаслідок об'єктивних обставин, який може бути суттєво знижений лише шляхом проведення перевірки в обсягах, які співпадають або більше, аніж обсяг роботи, раніше проведеної бухгалтерією клієнта. Це, в свою чергу, накладає на роботу аудиторів часові та вартісні межі, оскільки перевірка повинна проводитися у відносно обмежений проміжок часу, а вартість аудиторських послуг залежить від витраченого робочого часу. Навіть використання методів економічної статистики та теорії ймовірності не може звести ризик аудиторської помилки до нуля. Як показує практика, помилки можливі і в роботі великої транснаціональної аудиторської компанії, яка користується світовим визнанням.

Подібна присутність постійного ризику видачі помилкового висновку підвищує значення правильного юридичного оформлення договору на проведення аудиту та надання аудиторських послуг. Необхідно чітко розмежувати та зафіксувати обов'язки і відповідальність клієнта, обов'язки і відповідальність аудитора, для того щоб згодом при виникненні спірної ситуації сторони змогли надійно захистити свої інтереси.

В Законі України «Про аудиторську діяльність» певна увага приділена вимогам конфіденційності та обов'язкам інформування замовника.

Обов'язки інформування замовника полягають в тому, що аудитори та аудиторські фірми зобов'язані повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (ст. 19). На жаль, в цій статті недоліки обмежені веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності, хоча

помилки та порушення аудитор може виявити в абсолютно різних сферах фінансово-господарської діяльності підприємства, в тому числі в організації внутрішнього контролю, при застосуванні норм законодавства в сфері зовнішньоекономічної діяльності, оподаткування тощо. Вимоги щодо інформування замовників слід було б узгодити з МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналу», який містить більш широкі вимоги.

Вимога *конфіденційності* аудиторів полягає в тому, що аудитори та аудиторські фірми зобов'язані зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб (ст. 19). Документи, передані замовником аудиту аудиторській фірмі для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника (ст. 17).

Крім того, в Законі України «Про аудиторську діяльність» викладені особливі умови щодо *обмеження видів діяльності*, які можуть здійснюватися аудиторами (статті 19 та 4), а також щодо *заборони проведення аудиту в деяких випадках* з метою дотримання незалежності аудитора (стаття 20).

Серед обов'язків аудиторів окремо виділений обов'язок аудитора відповідати за порушення умов договору відповідно до договору та закону (ст. 19).

Окремим випадком професійної відповідальності аудитора є відповідальність за некваліфіковане проведення перевірки. В Законі України «Про аудиторську діяльність» дана відповідальність розподіляється на два види:

- цивільно-правова відповідальність (майнова та інша) – відповідно договору та закону. При цьому в якості суб'єкту, який може бути позивачем, фактично названо лише замовника (ст. 21);

- відповідальність за неналежне виконання професійних обов'язків, де «позивачем», або точніше органом, який застосовує санкції, є Аудиторська палата України (ст. 22).

Крім того в розділі VI «Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм» є згадка про інші види відповідальності (останній абзац статті 22), але позивач та умови їх виникнення не визначено

Аналізуючи норми про цивільно-правову відповідальність, що містяться в Законі України «Про аудиторську діяльність», слід звернути увагу на три принципових положення:

- закон не містить спеціальних норм про підстави та умови цивільно-правової відповідальності аудиторів і замовників. В статті 19 зазначено, що аудитори та аудиторські фірми зобов'язані відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору та закону. Тому їх взаємна відповідальність ґрунтується на відповідних загальних нормах, що містяться в Цивільному кодексі України, оскільки укладання договору повинно здійснюватися з врахуванням і його норм;

- замовники несуть у відповідності із загальним правилом цивільно-правову відповідальність перед аудитором у повному обсязі;

- за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону. При цьому в самому законі відсутня згадка щодо умов та порядку визначення розміру майнової відповідальності аудитора, але встановлені її максимальні та мінімальні межі. Так, у відповідності із ч. 2 ст. 25 Закону України «Про аудиторську відповідальність» аудитори несуть перед замовником обмежену відповідальність, оскільки встановлено, що розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може

перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. З іншого, борку, недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки (ст. 17).

Поряд з цим, в якості обов'язків суб'єктів господарювання при проведенні аудиту передбачено лише необхідність створення належних умов для якісного виконання аудиту та відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг (ст. 9).

Серед прав аудиторів можна виділити наступні:

а) права, що забезпечують поінформованість аудиторів в обсязі, необхідному для виконання договору. Економічний суб'єкт по відношенню до аудитора виконує зобов'язання по створенню необхідних умов для проведення перевірки, представлення всього обсягу необхідної інформації, відповідає за її достовірність. Аудитор не повинен нести відповідальність за недостовірність аудиторського висновку, якщо клієнт не надав йому всю необхідну інформацію або ж якщо ця інформація не відповідає дійсності та містить виправлення. При перевірці слід приділяти увагу детальному документуванню здійснюваних в ході аудиторської перевірки контрольних операцій, робити за згодою клієнта копії необхідних документів з дотриманням умов конфіденційності. Це підвищить обґрунтованість позиції аудитора при виникненні спору з клієнтом з приводу якості проведеної роботи. В Законі України «Про аудиторську діяльність» передбачено право аудитора отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб, необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

б) право на самостійне визначення відповідних форм і методів, що складають технологію здійснення аудиторської перевірки на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником. В Законі України «Про аудиторську діяльність» додатково передбачено право перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

в) право на залучення на договірних засадах відповідних фахівців різного профілю.

Отже, важливе місце належить цивільно-правовому договору на проведення аудиту, укладеному між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником, оскільки:

а) він є єдиною підставою для проведення аудиту, в тому числі і у тих випадках, коли йде мова про обов'язковий аудит;

б) замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми);

в) аудитори (аудиторські фірми) мають право самостійно визначати форми та методи аудиту;

г) замовником у договорах можуть бути як безпосередньо економічні суб'єкти, так і уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в результатах господарської діяльності.

В деяких публікаціях договір на надання аудиторських послуг розглядається як окремий випадок одного з різновидів господарських договорів, а саме – договорів підряду.

Так, в дисертації Бурлакова Р.М. зазначено, що суттєві ознаки договору підряду (індивідуалізованість предмету договору, збереження підрядником самостійності при

виконанні роботи, наявність ризику підрядника, обов'язок виконання робіт у певний строк у відповідності з умовами договору) властиві і договору на проведення аудиту. Загальна відмінність, властива різного роду послугам, як справедливо підкреслює і Дорош Н.І., полягає в тому, що їх предметом є, як правило, відповідні дії, послуги як такі, а не уречевлений результат [2, с.139]. В «Аудиті Монтгомері» зазначається, що результатом процесу бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності та представлення іншої корисної інформації, а аудит, як правило, не створює ні того, ні іншого; він, скоріше, підвищує цінність інформації, створеної в процесі обліку, оскільки аудитор критично оцінює цю інформацію та повідомляє про свій висновок зацікавлених осіб [1, с.22].

Отже, в деяких випадках послуга, наприклад, аудиторська перевірка, може привести до певного уречевленого результату – аудиторського висновку. При цьому аналізуються особливості предмету договору на проведення аудиту, оскільки предметом цього договору є нематеріальний об'єкт, відображений (закріплений) в матеріальному носії. Відзначається, що договір про надання аудиторських послуг є різновидом іншого типу договору – договору про надання послуг, оскільки послугам, що надаються аудитором (аудиторськими фірмами), властиві загальні ознаки послуг, а саме: невіддільність послуги від діяльності особи, яка надає послугу, корисний ефект від діяльності по наданню послуги не виступає у вигляді матеріалізованого результату і споживається замовником в процесі надання послуги. В Цивільному кодексі зазначено наступне: «За договором про надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором» (стаття 901). Про договір підряду зазначено наступне: «За договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу» (стаття 837). Отже, за даним підходом вважається, що договір на проведення аудиту – це договір підряду, а аудиторські послуги – це договір про надання послуг.

Але аналіз якісних особливостей договору підряду, які викладені в Цивільному кодексі України, дозволяє зробити висновок, що не всі його положення можуть бути застосовані до договору на проведення аудиту внаслідок його специфіки.

По-перше, це стосується оцінки якості робіт. Договір підряду передбачає обов'язок підрядника виконати для замовника певні роботи вчасно та з належною якістю, а обов'язок замовника, в свою чергу, своєчасно прийняти та оплатити виконані роботи (стаття 837 Цивільного кодексу України). Робота, виконана підрядником, має відповідати умовам договору підряду, а в разі їх відсутності або неповноти – вимогам, що звичайно ставляться до роботи відповідного характеру; виконана робота має відповідати якості, визначеній у договорі підряду, або вимогам, що звичайно ставляться, на момент передачі її замовникові (стаття 857 Цивільного кодексу України). Оцінка якості виконаних робіт здійснюється, перш за все, замовником. В статті 849 Цивільного кодексу України зазначено, що «замовник має право у будь-який час перевірити хід і якість роботи, не втручаючись у діяльність підрядника». Дорош Н.І. також підкреслює, що «у Цивільному кодексі України необхідно передбачити право замовника в будь-який час перевіряти хід і якість виконання роботи виконавцем, не втручаючись у його діяльність. При цьому якщо виконавець не приступає вчасно до виконання договору або виконує роботу так повільно, що закінчення її в строк стає явно неможливим, замовник вправі відмовитися від договору і вимагати відшкодування збитків. Якщо під час виконання роботи стане очевидним, що її не буде виконано належним чином, замовник має право призначити виконавцю відповідний строк для

усунення недоліків, а при невиконанні виконавцем цієї вимоги у визначений строк – відмовитися від договору або вимагати відшкодування збитків, або доручити виконання роботи третій особі за рахунок виконавця» [2, с. 141]. Все це добре, коли робота більш-менш є зрозумілою замовнику, але яким чином він встановить «рівень повільності виконання роботи», «очевидність, що роботу не буде виконано належним чином», тобто перевірить «хід і якість роботи аудиторів». В кращому випадку лише складені план та програма аудиту дозволять замовнику оцінити своєчасність проведення перевірки окремих об'єктів обліку або операцій.

Поряд з цим, Дорош Н.І. підкреслює обмеженість можливостей замовника щодо визначення низької якості перевірки. «Юридично визначити неякісне проведення аудиту може тільки суд. І тому варто дотримуватись такої послідовності дій клієнта у випадках некваліфікованого проведення аудиту, що завдало збитків економічному суб'єкту. Економічний суб'єкт звертається до органу, що видав сертифікат аудитору, який, на його думку, провів аудиторську перевірку неякісно чи несумлінно. Для органу, що видав сертифікат, подібна скарга ще не є підставою для анулювання сертифікату, тому він звертається до суду з позовом про встановлення некваліфікованості проведення перевірки та причинно-наслідкового зв'язку між аудиторською перевіркою (чи консультацією аудитора) і зазнаними замовником збитками. Тільки в тому разі, якщо суд чи господарський суд визнає якість проведеної перевірки незадовільною, аудитор (аудиторська фірма) за рішенням суду відшкодовує замовнику зазанані ним збитки в повному обсязі, а також витрати на проведення повторної перевірки іншим аудитором чи іншою аудиторською фірмою. Доцільно також встановити штраф, який аудитор (аудиторська фірма) повинен сплатити в державний бюджет» [2, с. 150].

Відмінність договору на надання аудиторських послуг від договору підряду полягає в тому, що у економічного суб'єкту, який перевіряється, і у замовника в більшості випадків відсутні об'єктивні можливості самостійно оцінити якість проведеної роботи, а також здійснювати поточний контроль ходу і якості проведеної роботи. Це право представлено органу ліцензування, суду, арбітражному суду тощо, що є одним з основних умов незалежності аудиту. Спори з приводу недоліків виконаної роботи або їх причини вирішуються шляхом призначення експертизи (стаття 853 «Обов'язок замовника прийняти роботу, виконану підрядником»). Для винесення рішення, чи відносити перевірку до некваліфіковано проведеної, арбітражному суду, ймовірно, будуть потрібні висновки експертів, оскільки в даній галузі необхідні спеціальні знання. З вибором експертів існують складнощі, оскільки експерти самі повинні мати достатню кваліфікацію та досвід роботи в даній галузі. На даний час взагалі конкретні методичні рекомендації щодо оцінки якості аудиторської роботи та визнання аудиторської перевірки як некваліфікованої відсутні, що надзвичайно ускладнює і сам процес розвитку аудиту.

По-друге, по закінченню робіт та їх прийняття замовником, як правило, оформлюється акт приймання-передачі робіт, але у випадку аудиторської перевірки існує можливість неприйняття замовником результатів робіт у вигляді, наприклад, негативного аудиторського висновку. В статті 853 «Обов'язок замовника прийняти роботу, виконану підрядником» передбачений єдиний випадок відповідальності замовника в цьому випадку: «Якщо замовник протягом одного місяця ухиляється від прийняття виконаної роботи, підрядник має право після дворазового попередження продати результат роботи, а суму виторгу, з вирахуванням усіх належних підрядникові платежів, внести в депозит нотаріуса на ім'я замовника, якщо інше не встановлено договором». Цікаво, якими ж будуть результати продажу результатів своєї роботи аудиторами?

Договір на надання аудиторських послуг повинен включати в себе

зобов'язання клієнта про оплату робіт незалежно від висновків, які містяться в аудиторському висновку, а також про попередню оплату всієї суми договору або більшої її частини, що відповідає світовій практиці деяких транснаціональних аудиторських компаній. Факт виконання робіт підтверджується передачею висновку клієнту. На екземплярі висновку, який залишається у аудиторів, клієнт повинен проставити розписку в тому, що висновок отриманий, або висновок направляється клієнту по пошті з повідомленням про вручення. Цього, на наш погляд, повинно бути достатньо для підтвердження того, що робота виконана. В протилежному випадку завжди залишається можливість для здійснення тиску на аудитора з боку клієнта, який полягає у відмові прийняти висновок або підписати акт приймання-передачі робіт, що суперечить принципу незалежності.

Крім того, на наш погляд, взагалі суперечливим є віднесення договору на проведення аудиту до договорів підряду. Особливість договору про надання аудиторських послуг полягає у творчому характері робіт, які відрізняються своєю високою інтелектуальністю. Тому за своєю сутністю договір на проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт (ст. 892-900 Цивільного кодексу України), у відповідності до якого підрядник (виконавець) зобов'язується провести за завданням замовника наукові дослідження, розробити зразок нового виробу та конструкторську документацію на нього, нову технологію тощо, а замовник зобов'язується прийняти виконану роботу та оплатити її (стаття 892 Цивільного Кодексу України).

Проведений аналіз, результати якого наведені в табл.1, показує, що за своєю сутністю договір про проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних робіт (ст. 892-900 Цивільного кодексу України), а особливо їх спільність полягає в обов'язках виконавця та замовника. Але і в цьому випадку слід враховувати загальну специфіку аудиторської роботи, яка полягає у відсутності об'єктивних підстав для зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних від результатів, обмеженістю використання результатів роботи самим аудитором, специфіку проведення обов'язкової аудиторської перевірки.

Таблиця 1 - Аналіз узгодженості положень Цивільного кодексу України стосовно договорів на виконання науково-дослідних робіт зі змістом та специфікою проведення аудиторської перевірки

Стаття	Зміст статті	Спільні питання щодо можливості застосування до договору на проведення аудиту
Стаття 893 «Виконання робіт»	Виконавець зобов'язаний провести наукові дослідження особисто, якщо інше не встановлено договором на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт. Виконавець має право залучати до виконання науково-дослідних робіт інших осіб лише за згодою замовника.	Стаття відповідає змісту робіт, які виконуються аудитором при проведенні аудиторської перевірки. Передбачена можливість залучення інших осіб, що відповідає вимогам МСА 600 «Використання роботи іншого аудитора», МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту», МСА 620 «Використання роботи експерта»
Стаття 894 «Передача, прийняття та оплата робіт»	Виконавець зобов'язаний передати, а замовник прийняти та оплатити повністю завершені науково-дослідні роботи. Договором можуть бути передбачені прийняття та оплата окремих етапів робіт або інший спосіб оплати. Плата за виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських робіт та	Зміст статті відповідає умовам оплати аудиторської роботи за єдиним виключенням, яке є суттєвим саме для аудиторів. Домовленістю сторін за договором про проведення аудиту не може бути передбачена можливість зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів

Стаття	Зміст статті	Співні питання щодо можливості застосування до договору на проведення аудиту
	технологічних робіт, встановлена договором, може бути зменшення замовником залежно від фактично одержаних результатів порівняно з результатами, передбаченими договором, якщо це не залежало від замовника, а можливість такого зменшення та його межі були передбачені домовленістю сторін.	<p>порівняно з результатами, передбаченими договором, якщо це не залежало від замовника. Адже результатом робіт на проведення аудиту є аудиторський висновок, його обсяг не може бути встановлений замовником, а відсутність виявлених помилок не може бути підставою для зменшення плати.</p> <p>Крім того слід враховувати, що у відповідності із ст. 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» забороняється проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора (ст. 20).</p>
Стаття 895 «Конфіденційність відомостей про договір»	Виконавець і замовник зобов'язані забезпечити конфіденційність відомостей щодо предмету договору, ходу його виконання та одержаних результатів, якщо інше не встановлено договором. Обсяг відомостей, що належать до конфіденційних, встановлюється договором.	<p>Зміст статті відповідає ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність»: «аудитори та аудиторські фірми зобов'язані зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб.</p> <p>Виключення повинно бути передбачено для обов'язкового аудиту. Не може бути забезпечена конфіденційність відомостей щодо предмету договору, та одержаних результатів у вигляді аудиторського висновку, який складається за наслідками обов'язкової аудиторської перевірки. Конфіденційність при проведенні обов'язкового аудиту може бути додержана лише стосовно ходу виконання перевірки та інших результатів (наприклад, у вигляді додаткової підсумкової документації).</p>
Стаття 896 «Права сторін на результати робіт»	Замовник за договором на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт має право використовувати передані йому результати робіт у межах і на умовах, встановлених договором. Договором може бути передбачено право виконавця передавати результати робіт іншим особам. Виконавець має право використати одержаний ним результат робіт також для себе, якщо інше не встановлено договором.	<p>Договором може бути передбачено право виконавця передавати результати робіт іншим особам, для обов'язкового аудиту в обов'язковому порядку слід передбачити механізм оприлюднення аудиторського висновку.</p> <p>Що стосується використання результатів робіт аудитором, то в договорі на проведення аудиту, враховуючи необхідність забезпечення конфіденційності, аудитору може бути надано право використати результати</p>

Стаття	Зміст статті	Спірні питання щодо можливості застосування до договору на проведення аудиту
		<i>робіт лише для удосконалення власного організаційно-методичного забезпечення перевірок.</i>
Стаття 897 «Обов'язки виконавця»	Виконавець за договором на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт зобов'язаний: а) виконати роботи відповідно до погодженої із замовником програми (техніко-економічних показників) або тематики і передати замовникові результат у строк, встановлений договором; б) дотримуватися вимог, пов'язаних з охороною прав інтелектуальної власності; в) утримуватися від публікації без згоди замовника науково-технічних результатів, одержаних при виконанні робіт; г) вживати заходів для захисту одержаних при виконанні робіт результатів, що підлягають правовій охороні, та інформувати про це замовника; д) своїми силами та за свій рахунок усувати допущені з його вини недоліки у технічній документації, які можуть спричинити відступи від техніко-економічних показників, передбачених у технічному завданні замовника або в договорі; е) негайно інформувати замовника про виявлену неможливість одержати очікувані результати або недоцільність продовжувати роботу.	Всі обов'язки виконавця, передбачені цією статтею повинні бути включені до обов'язків виконавця - аудитора. Особливо слід підкреслити те, що необхідно виконати роботи відповідно до погодженої із замовником програми або тематики і передати замовникові результати у строк, встановлені договором
Стаття 898 «Обов'язки замовника»	Замовник за договором на виконання науково-дослідних робіт зобов'язаний: а) видати виконавцеві технічне завдання та погодити з ним програму (техніко-економічні показники) або тематику робіт; б) передати виконавцеві необхідну для виконання робіт інформацію; в) прийняти виконані роботи та оплатити їх.	Всі ці обов'язки є абсолютно логічними та повинні бути обов'язковими для замовника. Особливо слід підкреслити обов'язковість наявності технічного завдання (програми або тематики робіт). Для аудиторів таке технічне завдання приймає форму плану та програми аудиту. При обов'язковому аудиті таке технічне завдання приймає форму методичних рекомендацій щодо формату аудиторських висновків, які готують відповідні відомства.
Стаття 898 «Наслідки неможливості досягнення результату»	Якщо у ході науково-дослідних робіт виявляється неможливість досягнення результату внаслідок обставин, що не залежать від виконавця, замовник зобов'язаний оплатити роботи, проведені до виявлення неможливості отримати передбачені договором результати, але не вище відповідної частини ціни робіт, визначеної договором.	Такі обставини, передбачені і в МСА як можливість припинення виконання договору.

Стаття	Зміст статті	Спірні питання щодо можливості застосування до договору на проведення аудиту
Стаття 900 «Відповідальність виконавця за порушення договору»	Виконавець відповідає перед замовником за порушення договору на виконання науково-дослідних робіт, якщо не доведе, що порушення договору сталося не з його вини. Виконавець зобов'язаний відшкодувати замовнику реальні збитки у межах ціни робіт, в яких виявлено недоліки, якщо договором встановлено, що вони підлягають відшкодуванню в межах загальної ціни робіт за договором. Упущена вигода підлягає відшкодуванню у випадках, встановлених законом.	Понесені клієнтом збитки аудитор повинен відшкодувати в повному розмірі. Повний розмір збитку повинен включати в себе не лише нанесений клієнту так званий прямий збиток, але втрачену вигоду. Якщо прямий збиток для клієнта полягає у витратах, понесених при проведенні неякісної перевірки, та додаткових витратах по проведенню повторної перевірки, то при визначенні суми втраченої вигоди можуть виникнути труднощі. Крім того, слід враховувати наявність обмеженої відповідальності аудиторів: у відповідності з ч.2 ст. 25 Закону України «Про аудиторську відповідальність» аудитори несуть перед замовником обмежену відповідальність, оскільки встановлено, що розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити наступні висновки. Важливим аспектом аудиторської діяльності є відповідальність аудитора як суб'єкту професійної відповідальності. Чітке розуміння сутності та видів відповідальності аудитора, осіб, які можуть висунути позов до нього, дозволяє зрозуміти мету аудиту та виділити критерії оцінки якості аудиторської роботи.

В Законі України «Про аудиторську діяльність» містяться вимоги щодо обов'язків аудитора стосовно якості проведеної роботи, необхідності інформування замовника та дотримання принципів конфіденційності. Закон не містить спеціальних норм про підстави та умови цивільно-правової відповідальності аудиторів і замовників. З цих позицій важливе місце належить договору на проведення аудиту, положення якого повинні формуватися з урахуванням норм і Закону України «Про аудиторську діяльність», і Цивільного кодексу України.

В публікаціях з цього питання договір на проведення аудиту розглядається як окремий випадок одного з різновидів господарських договорів, а саме – договорів підряду. Але аналіз якісних особливостей договору підряду, які викладені в Цивільному кодексі України, дозволяє зробити висновок, що не всі його положення можуть бути застосовані до договору на проведення аудиту внаслідок специфіки аудиторської діяльності. Ці особливості стосуються оцінки якості робіт, кваліфікації аудиторської перевірки як такої, що проведена неналежним чином, порядку прийняття замовником результатів аудиту.

Суперечливим, на погляд автора, є віднесення договору на проведення аудиту до складу договорів підряду. Особливістю договору про надання аудиторських послуг полягає у творчому характері робіт, які вирізняються своєю високою інтелектуальністю, тому за своєю сутністю договір про проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних робіт. Але і в цьому випадку слід враховувати загальну специфіку аудиторської роботи, яка полягає у відсутності об'єктивних підстав для зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів,

обмеженістю використання результатів роботи самим аудитором, специфіку проведення обов'язкової аудиторської перевірки та вищевикладені зауваження стосовно оцінки якості та прийняття результатів робіт.

Отже, багато питань укладання договору на проведення аудиту залишаються невирішеними або мають неоднозначне тлумачення. В Законі про аудиторську діяльність даному питанню присвячена лише одна стаття, яка має надто поверховий характер, а враховуючи, що в МСА відсутній стандарт, присвячений договору, а в Цивільному кодексі України не врахована специфіка аудиторської роботи, слід обов'язково присвятити даному питанню підвищену увагу. Якщо здійснити порівняння Законів України «Про аудиторську діяльність» (у редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) та Закону України «Про оцінку мана, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями), то можна зробити висновок не на користь першого. Наприклад, в статті 11 Закону України «Про оцінку мана, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» викладено порядок укладання договору на проведення оцінки майна, його обов'язкові положення. Тому, на наш погляд слід якомога детальніше викласти в Законі України «Про аудиторську діяльність» порядок укладання договору на проведення аудиту та його особливості, що безумовно повинно сприяти підвищенню якості аудиторської роботи.

Список літератури

1. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Пер.с англ.. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
2. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» (у редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V).
4. Закон України «Про оцінку мана, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями).
5. Цивільний кодекс України: Чинне законодавство зі змінами та допов. станом на 1 серп. 2006. р.: (відповідає офіц. текстові). – К.: Вид. ПАЛИВОДА А.В., 2006. – 328 с.
6. Бурлаков Р.М. Цивільно-правові питання здійснення аудиторської діяльності в Україні: Автореф. дис... к-та юрид. наук: 12.00.03 – цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право. – Харків, 2000. – 16 с. - *Доступний з* <<http://www.nbuv.gov.ua/ard/2000/00brmadu.zip>>

В статье исследуются вопросы гражданско-правовой ответственности аудиторов и заказчиков, положений договора на проведение аудита. Проведен критический анализ законодательных документов, которые регулируют порядок осуществления аудиторской деятельности. Выделены специфические особенности аудиторской работы, которые определяют специфику ответственности аудиторов и договора на проведение аудита с точки зрения гражданского законодательства Украины.

The problems of auditors' and clients' civil law responsibility, clauses of auditing agreement are investigated in the article. The analysis of legislation which regulates the rules of conducting the auditing has been conducted. The specific peculiarities of auditing which determine the specific character of auditors' responsibility and auditing agreement have been determined.